

COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro 24022aC du rôle
Inscrit le 4 février 2008**

Audience publique du 18 mars 2010

**Appel formé par
la société à responsabilité limitée XXX, XXX
contre un jugement du tribunal administratif du 27 décembre 2007
(no 22697 du rôle)
en matière d'impôts directs**

Revu l'acte d'appel déposé au greffe de la Cour administrative le 4 février 2008 par Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée XXX, ayant son siège social à L-XXX, représentée par ses organes sociaux en fonctions, contre un jugement rendu en matière d'impôts directs par le tribunal administratif en date du 27 décembre 2007, à la requête de l'actuelle appelante, tendant à la réformation d'un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 2000, émis le 30 novembre 2005 par le bureau d'imposition Sociétés 2 à l'égard de la société civile immobilière de l'XXX ;

Vu l'arrêt avant dire droit de la Cour administrative du 15 janvier 2009 (n° 24022C du rôle) ;

Vu le rapport du consultant désigné, Monsieur XXX XXX, déposé au greffe de la Cour administrative le 8 septembre 2009 ;

Vu la prise de position additionnelle déposée au greffe de la Cour administrative le 15 janvier 2010 par Maître Alain STEICHEN au nom de la société appelante ;

Vu le mémoire additionnel déposé au greffe de la Cour administrative le 21 janvier 2010 par le délégué du gouvernement ;

Revu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport complémentaire et Maître Alain STEICHEN, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 4 mars 2010.

Au 1^{er} janvier 1999, la société à responsabilité limitée XXX, préqualifiée, ci-après la « société XXX », détenait 510 parts sociales (sur un total de 1000 parts) de la société civile immobilière de l'XXX.

Le 28 septembre 1999, la société XXX céda ces 510 parts à la société anonyme CLEMENT S.A., établie à L-XXX, au prix de 3.000.- LUF par part sociale.

Le 25 octobre 1999, la société XXX S.A. céda lesdites 510 parts à la société anonyme XXX S.A., établie à L-XXX, au prix unitaire de 91.843.- LUF.

Suivant une convention sous seing privé du 15 novembre 1999, la société anonyme XXX S.A. revendit les 510 parts à la société XXX au prix unitaire de 93.470.- LUF.

A travers une convention sous seing privé du 4 août 2000, la société XXX vendit à la société anonyme XXX S.A. 240 parts dans la société civile immobilière de l'XXX au prix unitaire de 116.670.- LUF.

Suite à l'émission, par le bureau d'imposition Sociétés 2 du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « bureau d'imposition », d'un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 1999 et d'un projet d'imposition pour l'année 2000 à l'égard de la société civile immobilière de l'XXX, la société XXX réclama contre ce bulletin et formula des objections contre ce projet, tout en fournissant des informations complémentaires, notamment sur les différentes cessions de parts de la société civile immobilière de l'XXX.

Le 30 novembre 2005, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société civile immobilière de l'XXX un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 2000 à travers lequel il fixa le revenu de la société civile immobilière de l'XXX à 25.804.625.- LUF et imputa à la société XXX, en sa qualité d'associé, une quote-part de 1.312.145.- LUF dans le revenu collectif et un bénéfice de cession « immeuble commercial » de 23.451.514.- LUF du chef de la cession de parts susvisée du 4 août 2000.

Le même jour, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société XXX un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2000 lui imputant entre autres sa part de $(1.312.145 + 23.451.514 =) 24.763.659.-$ LUF dans le bénéfice de la société civile immobilière de l'XXX.

Par courrier de son mandataire du 24 février 2006, la société XXX fit introduire une réclamation devant le directeur de l'administration des Contributions directes contre les deux bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de l'impôt sur le revenu des collectivités du 30 novembre 2005 en contestant essentiellement le montant du bénéfice de cession du chef de la cession de parts du 4 août 2000 lui imputé.

Suite à une demande de « *régularisation de la procédure* » de la part de la division du contentieux de la direction de l'administration des Contributions directes, la société XXX fit adresser le 9 mars 2006 un nouveau courrier de réclamation dont l'objet fut limité au bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives du 30 novembre 2005.

Restant sans réponse de la part du directeur de l'administration des Contributions directes suite à sa réclamation contre ce bulletin, la société XXX saisit, le 16 mars 2007, le tribunal administratif d'un recours tendant à la réformation du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 2000 du 30 novembre 2005 émis à l'égard de la société civile immobilière de l'XXX.

Par jugement du 27 décembre 2007, le tribunal administratif déclara non justifié le recours de la société XXX et en débouta la demanderesse avec mise des frais de l'instance à sa charge.

Se plaçant dans le cadre de l'article 55 (1) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », qui dispose que « *le bénéfice de cession ou de cessation visé à l'article 15 est constitué par l'excédent de la valeur actuelle du prix de cession, préalablement augmentée de la valeur estimée de réalisation des biens investis qui, à l'époque de la cession ou de la cessation, sont transférés au patrimoine privé de l'exploitant, sur la somme des frais de cession ou de cessation et de la valeur de l'actif net investi à ladite époque. Cette dernière valeur est celle établie pour la détermination du bénéfice courant d'exploitation conformément aux prescriptions régissant l'évaluation en fin d'exercice* », le tribunal releva qu'en vertu de cet article, le bénéfice de cession est constitué, en substance, par l'excédent du prix de cession sur la valeur de l'actif net investi à l'époque de la cession, cette dernière valeur étant celle fixée pour la détermination du bénéfice courant d'exploitation.

Sur ce, comme dans le chef d'un associé d'une entreprise collective fiscalement transparente, l'actif net investi de l'exploitation lui imputée comprendrait, au vœu des dispositions combinées des articles 15 (1) n° 4 et 57 LIR, non seulement l'actif net investi propre à l'entreprise collective mais également les éléments du bilan complémentaire propre à l'associé, de manière que les éléments de l'actif et du passif de ce bilan complémentaire doivent également être pris en compte pour la fixation de la valeur de l'actif net investi visé par l'article 55 LIR, les premiers juges conclurent que c'était à bon droit que le bureau d'imposition compétent avait tenu compte du bilan complémentaire de la société XXX dans le cadre de la détermination du bénéfice de cession dégagé par la cession de parts du 4 août 2000.

Dégageant du dossier fiscal que le bureau d'imposition aurait fondé le calcul du bénéfice de cession sur les chiffres du bilan de la société civile immobilière de l'XXX au 31 décembre 1999, tel que lui soumis dans le cadre des déclarations d'impôt de la société civile immobilière de l'XXX, pour déterminer l'actif net investi de la société civile immobilière de l'XXX au 31 décembre 1999 et la valeur du bilan complémentaire de la société XXX en sa qualité d'associée et, après déduction de la somme totale de ces éléments du prix de cession de 28.000.800.- LUF, pour retenir un bénéfice de cession avant abattement de 23.691.514.- LUF et de 23.451.514.- LUF après déduction de l'abattement applicable, d'une part, et constatant un défaut de la société XXX de justifier pourquoi il ne conviendrait pas de se tenir

à ces chiffres, d'autre part, les premiers juges déclarèrent cette détermination du bénéfice de cession conforme à l'article 55 LIR.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 4 février 2008, la société XXX a relevé appel de ce jugement.

Par arrêt du 15 janvier 2009, la Cour administrative reçut l'appel en la forme, au fond, avant tout autre progrès en cause, nomma un consultant avec la mission de « *dresser, selon les règles comptables applicables à l'année en question, le bilan complémentaire de la société XXX et d'en dégager le solde, positif ou négatif, à mettre en compte pour la détermination du bénéfice ou de la perte de cession réalisé lors de la cession en 2000 de 240 parts sociales de la société civile immobilière de l'XXX* ».

Avant d'arriver à cette mesure d'instruction complémentaire, la Cour retint qu'en vertu de l'article 15 paragraphe 1^{er} n° 4 LIR, le bénéfice commercial, défini par l'article 14 LIR, comprend aussi le bénéfice réalisé à l'occasion de « *la cession à titre onéreux de sa participation ou d'une fraction de celle-ci par le coexploitant ou l'associé d'une des entreprises visées à l'article 14 n° 2* ».

Or, dès lors que l'appelante revêt la forme d'une société commerciale, en l'occurrence celle de société à responsabilité limitée, soumise à l'impôt sur le revenu des collectivités, les résultats dégagés lors d'une opération de cession de sa participation dans la société civile immobilière de l'XXX et lui imputés devaient être intégrés dans son bénéfice soumis à l'impôt sur le revenu des collectivités.

Il fut encore relevé que les parties en cause se rejoignaient pour voir retenir que conformément à la règle du faisceau des bilans (« *Bilanzbündeltheorie* »), précisée par l'article 57 LIR, qui dispose qu'« *à l'exclusion des dispositions visant expressément les exploitants individuels, les dispositions de la présente sous-section s'appliquent aux coexploitants d'une entreprise commerciale collective [dont ceux d'une société civile], comme si chaque coexploitant exploitait individuellement* », l'associé d'une société de personnes est fiscalement censé avoir exploité lui-même directement l'activité exercée par la société de personnes, de manière que l'exploitation lui ainsi imputée comprend non seulement les éléments du bilan de la société transparente, mais également les éléments de l'actif ou du passif faisant partie de l'actif investi de l'associé mais servant à l'activité de la société transparente et en raison desquels un bilan fiscal complémentaire dans le chef de cet associé doit être établi dans ce cas et que les modalités de la détermination du bénéfice de cession sont fixées par l'article 55 LIR.

Il fut encore retenu qu'en présence d'un associé d'une entreprise collective fiscalement transparente, il y a lieu à application combinée des dispositions des articles 15 paragraphe 1^{er} n° 4 et 57 LIR, de sorte que l'actif net investi de l'exploitation lui imputée comprend l'actif net investi propre à l'entreprise collective, d'un côté, auquel il convient d'ajouter les éléments, positifs ou négatifs, du bilan complémentaire propre à l'associé, d'un autre côté. Ainsi, les éléments de l'actif et du passif de ce bilan complémentaire doivent être pris en compte pour la fixation de la valeur de l'actif net investi visé par l'article 55 LIR.

Partant, la Cour retint que le bénéfice de cession réalisé par l'appelante lors de la cession du 4 août 2000, de 240 parts de la société civile immobilière de l'XXX, devait être

déterminé en tenant compte du prix de cession de l'actif net investi de cette société civile immobilière et des éléments du bilan complémentaire de l'appelante.

Ensuite, il fut constaté que s'il y avait en substance accord des parties sur les susdits principes, elles étaient cependant en désaccord sur le montant à mettre en compte au titre du bilan complémentaire, l'appelante faisant état d'un montant négatif -22.268.045 LUF, tandis qu'un montant de 1.536.018.- LUF avait été mis en compte par le bureau d'imposition.

Sur ce, la Cour retint qu'il y avait préalablement lieu de clarifier cette question de fait relative à la valeur comptable requise pour la détermination du bénéfice ou de la perte de cession réalisé par la société XXX lors de la cession par elle en 2000 de 240 parts sociales de la société civile immobilière de l'XXX et, à cette fin, elle nomma comme consultant Monsieur XXX XXX avec la mission ci-avant transcrite.

Dans son rapport déposé le 8 septembre 2009, le consultant commis établit le bilan complémentaire de la société XXX en distinguant deux cas de figure, à savoir, d'une part, celui où les calculs sont faits sur base des chiffres indiqués dans les différents contrats de cession de parts de la société civile immobilière de l'XXX, c'est-à-dire l'hypothèse où les transactions reflétées sont à retenir sans ajustement extracomptable et, d'autre part, le cas de figure où les calculs sont faits sur base du prix d'achat historique des parts de la société civile immobilière de l'XXX en raison d'une éventuelle nécessité de requalifier les opérations d'achat et de vente desdites parts sociales en raison d'une simulation ou d'un abus de droit. Ensuite, il détermine la valeur de la plus-value ou de la moins-value de cession à mettre en compte dans chacun de ces cas de figure.

Dans sa prise de position y relative, l'appelante soutient que le consultant confirmerait que sa méthode de calcul du bilan complémentaire serait la bonne ; que l'on devrait se placer exclusivement dans le premier cas de figure envisagé par le consultant, tout en relevant qu'il y aurait un accord concordant du consultant et des deux parties au litige sur la nécessaire prise en considération du compte courant associé pour le calcul du résultat de cession de l'immeuble.

Le délégué du gouvernement, sans autrement prendre position sur les considérations et calculs opérés par le consultant et, plus particulièrement, sans se prononcer sur la question de savoir s'il y a lieu de considérer les prix de vente et de rachat avec ou sans ajustement extracomptable, rappelle les « *lignes de conduite sur pied desquelles le bureau d'imposition Sociétés a procédé à l'émission des bulletins litigieux dans le chef de la S.C.I XXX dont XXX est un associé* », à savoir l'application de la règle du faisceau des bilans ; le principe de la continuité entre exercices et par là, de l'identité des bilans, et le fait que le nouveau co-exploitant est censé reprendre le bilan complémentaire de l'ancien co-exploitant qu'il vient remplacer.

La Cour est de prime abord appelée à se prononcer sur la question de savoir dans lequel des deux cas de figure distingués par le consultant commis il y a lieu de se placer.

Au regard des éléments d'appréciation lui soumis et, plus spécialement, en l'absence d'éléments justifiant à suffisance de droit une remise en question de l'effectivité des opérations de vente et de rachat successives des parts de la société civile immobilière de l'XXX et, partant, la nécessité d'ajustements extracomptables, la conclusion s'impose à la Cour que l'établissement du bilan complémentaire requis doit être fait sur base des valeurs

retenues dans les différents contrats de vente et d'achat, c'est-à-dire qu'il y a lieu de n'avoir égard qu'à la première hypothèse de calcul dressée dans le rapport de consultation déposé le 8 septembre 2009.

Ceci étant dit, pour les 240 parts sociales dont il est question en cause, le bilan complémentaire, tel que dressé par le consultant, dégage un actif net de 22.268.045,04 LUF, dont la prise en compte aboutit à une plus-value de cession de 4.780.099,44 LUF, sur base du calcul suivant :

Prix de cession des 240 parts sociales	28.000.800,00
- (moins) :	
Actif net correspondant à 240 parts, conformément aux comptes sociaux	952.655,52
- (moins) :	
Actif net correspondant au bilan complémentaire	22.268.045,04

Plus-value de cession	4.780.099,44

Sur ce, étant relevé que le juge n'est appelé à s'écarter de l'avis des experts ou consultants par lui commis qu'avec une grande prudence, dès lors qu'il y a de justes motifs d'admettre que les experts se sont trompés ou lorsque l'erreur de ceux-ci résulte d'ores et déjà soit de leur rapport, soit d'autres éléments acquis en cause, force est de constater qu'en l'espèce, l'Etat intimé n'a pas fait état d'éléments permettant une remise en question de la méthode employée ou des calculs faits par le consultant, étant précisé que l'argumentation basée sur la continuité des bilans complémentaires et la reprise du bilan complémentaire de l'ancien associé par son successeur méconnaît le caractère particulier à l'associé d'un bilan complémentaire, et les conclusions ci-avant relatées du consultant sont partant à entériner.

Il se dégage des considérations qui précèdent que l'appel de la société XXX est partiellement fondé et, par réformation du premier jugement, il y a lieu de retenir que le montant de bénéfice de cession « immeuble commercial » du chef de la cession du 4 août 2000 de 240 parts de la société civile immobilière de l'XXX de 23.451.514.- LUF repris au bulletin litigieux est à remplacer par un bénéfice de 4.780.099,44.- LUF, le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 2000 étant à modifier en conséquence.

Par ces motifs,

la Cour, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

vidant l'arrêt avant dire droit du 15 janvier 2009 ;

déclare l'appel partiellement fondé ;

réformant, dit qu'il y a lieu de retenir que le montant du bénéfice de cession « immeuble commercial » du chef de la cession du 4 août 2000 de 240 parts de la société civile immobilière de l'XXX de 23.451.514.- LUF repris au bulletin litigieux est à remplacer

par un bénéfice de 4.780.099,44.- LUF et que le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 2000 est à modifier en conséquence ;

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution ;

fait masse des frais et dépens des deux instances et les impartit pour moitié à charge de l'appelante et pour l'autre moitié à charge de l'Etat intimé.

Ainsi délibéré et jugé par :

Georges RAVARANI, président,
Francis DELAPORTE, vice-président,
Henri CAMPILL, premier conseiller,

et lu par le président en l'audience publique au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. RAVARANI